

A. I. Nº - 293575.0002/21-3  
AUTUADO - PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - TELESSON NEVES TELES  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ CENTRO SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/05/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0077-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Em função do entendimento adotado pelo STJ em relação a possibilidade de utilização de crédito fiscal dos produtos tidos como intermediários, devidamente convalidado em Parecer da PGE, foram ajustados os valores da infração, com a retirada daqueles itens assim considerados. Infração parcialmente subsistente. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. Diante da falta de clareza na indicação dos valores apurados, ainda que a autuada reconheça os equívocos quanto as alíquotas nos documentos fiscais por ela emitidos, claro o cerceamento do direito de defesa, além da insegurança quanto aos valores apurados na infração. De ofício, declarada a nulidade da mesma. 3. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS DA EFD NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. Comprovada a inexistência de cobrança em duplicidade, bem como a entrega das EFD arroladas na autuação, antes do início da ação fiscal. Infração elidida. Negado o pedido para realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de setembro de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 86.498,42, acrescido das multas de 60% e multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

**Infração 01. 001.002.002.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 28.877,36, para ocorrências nos meses de janeiro, abril a junho e novembro de 2017, março, junho, julho e novembro de 2018 e março a maio, julho, novembro e dezembro de 2019. Multa de 60%.

**Infração 02. 003.002.002.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$ 54.761,06, bem como multa de 60%, sendo o fato constatado em dezembro de 2017, janeiro a abril, junho, setembro a novembro de 2018, janeiro, fevereiro, abril, maio, setembro, novembro e dezembro de 2019 e abril, junho, agosto a novembro de 2020.

**Infração 03. 016.014.002.** Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD nos prazos previstos na Legislação Tributária, nos meses de agosto e setembro de 2020, sendo cominada penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$ 1.380,00 para cada período.

A autuada, por seus advogados, devidamente constituídos nos termos do documento de fl. 33,

apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 31, onde argui, após resumir os fatos, que razão não assiste ao Fisco, conforme restará demonstrado a seguir.

Na infração 01 diz que a Fiscalização acusa a impugnante de ter tomado crédito indevido sobre materiais de uso e consumo, quais sejam óleo diesel e óleo lubrificante mineral EMCAPLUS, todavia houve equívoco por parte do autuante.

Quanto ao óleo diesel, aponta estar o erro em considerar que o referido material fora utilizado para abastecer os caminhões do contribuinte, entretanto, o óleo diesel, objeto da autuação, é utilizado em geradores para a produção de energia elétrica consumida no processo produtivo. Tal utilização se dá em dias uteis, no horário de ponta/pico que vai das 18 às 21 horas.

Sustenta que a utilização do referido combustível na geração de energia é comprovada através de laudo técnico, firmado pelo responsável técnico, engenheiro de produção, ora anexado (DOC. 2).

Com efeito, através da adoção da referida medida garante conseguir reduzir o consumo de energia elétrica junto à COELBA no horário de pico (quando o valor do KWh consumido é 67% mais caro, conforme, por exemplo, pode ser lido na fatura relativa ao mês de 06/2020 do DOC. 3).

A afirmação acima pode ser conferida nas leituras/medições feitas pela própria concessionária referida (DOC. 3), arremata.

Assim, vê que o óleo diesel adquirido é utilizado no seu processo fabril, devendo ser equiparado à própria energia elétrica, cuja viabilidade de tomada de crédito de ICMS é indiscutível, conforme artigo 29, § 1º, III, “a”, “2” e “b” da Lei nº 7.014/96.

Por oportuno, registra que efetivamente adquire óleo diesel para abastecimento de caminhões, no entanto, tal óleo diesel é controlado e contabilizado de forma completamente dissociada do óleo diesel utilizado para a geração de energia elétrica.

Para tanto, o óleo diesel utilizado para abastecimento de caminhões possui tanques de armazenamento exclusivos e controle de estoque e inventário próprios, informa.

Neste sentido indica se fazer acompanhar a presente autuação do DOC. 4, que é justamente a apresentação por amostragem (mês de 09/2020) do controle de estoque do óleo diesel e a sua destinação.

Destaca que logo na folha 01 da referida documentação o inventário aponta que o óleo diesel é contabilizado em duas contas distintas. Aquele destinado aos geradores está na conta 2.3.03.0002 (em verde) e o destinado a caminhão está na conta 2.3.03.0001 (em amarelo). É ver: direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Nas fls. 02 a 05 do mencionado documento estão as informações relativas ao óleo diesel para geradores.

Na fl. 02 reputa demonstrada a tela do seu sistema em que a nota Fiscal nº 54.706 (fl. 04) adquirida junto à LARCO é inserida em sistema na conta 2.3.03.0002 (fl. 03). Ainda na fl. 02 dá para perceber que o ICMS pago é destacado para fins de crédito.

Já na fl. 05 assevera demonstrar a movimentação da mercadoria (óleo diesel destinado a gerador) dentro da fábrica, com o respectivo controle.

Conforme se vê da imagem que apresenta e em destaque, o óleo diesel em 09/2020 foi destinado às linhas “Forno 1700” e à linha de macarrão “ML”.

Explica a diferença dada no tratamento do óleo diesel destinado a caminhões (fls. 06 a 09).

Quanto a tal produto, observa o fato de a Nota Fiscal nº 54.707 (fl. 08), também adquirida junto à LARCO, não apontar ICMS destacado. Isso se dá porque, quanto ao combustível para caminhões,

não toma crédito da mercadoria. É ler o excerto apresentado marcado em vermelho, colhido da fl. 06 do DOC. 4.

Também o controle da mercadoria aponta, na fl. 09, que o destino do óleo diesel é o transporte.

Destaca o fato de ter comprado junto ao mesmo fornecedor (LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.), na mesma data (03/09/2020), produtos idênticos (óleo diesel S10 comum), mas em notas fiscais separadas, como se percebe nas fls. 08 (Nota Fiscal nº 54.707) e 04 (Nota Fiscal nº 54.706) do DOC. 4.

Justifica ser a razão disso justamente o fato de a destinação dos produtos ser separada. O produto referido a uma das Notas (54.706) vai para o tanque de combustível dos geradores, e o produto referido na outra Nota (54.707) vai para o tanque de abastecimento dos caminhões de transporte.

Assim, entende como demonstrado que o equívoco cometido pelo autuante é escusável pois imaginou que todo o óleo diesel adquirido seria utilizado no abastecimento de caminhões.

Assevera não ser verdade, eis que do total de volume de combustível adquirido no período (ver DOC. 10) apenas uma parte foi utilizada para abastecer os geradores, parte esta que foi objeto da autuação. Essa diferença ajuda a provar que quando o combustível é utilizado em caminhões a impugnante não toma crédito. Se tomasse, o valor da autuação seria certamente maior.

Para espantar quaisquer dúvidas, caso os julgadores não estejam convencidos da situação fática descrita e do conjunto probatório anexado, requer seja este Auto baixado em diligência para a ASTEC a fim de que técnico especialista na matéria (engenheiro eletricista, por exemplo) possa atestar a veracidade da utilização específica e do controle de estoque e inventário, em apartado do óleo diesel utilizado nos caminhões, do óleo diesel consumido na geração de energia elétrica bem ainda a geração própria com a redução do consumo de energia, adquirida da COELBA, no horário de ponta.

Ademais, a tomada de crédito relativa ao óleo mineral EMCAPLUS também nada tem de irregular, reitera, vez ser o referido óleo utilizado como fluido de processo, sendo injetado durante o processo industrial de trefilação das massas alimentícias.

Fala que no processo de trefilação a massa segue por uma rosca sem fim e então é forçada a passar por uma trefila que pode ter diferentes formatos (estrelinha, parafuso, rigattoni, espaguete, etc.) que corresponderão ao formato final do macarrão.

O EMCAPLUS é utilizado para permitir a moldagem e posterior desmoldagem das massas alimentícias sem que “grudem” nas trefilas e conforme pode ser lido do laudo técnico (DOC. 5), o mencionado óleo funciona como fluido de processo, impedindo que a massa do biscoito/macarrão adira às superfícies internas dos equipamentos do processo fabril.

Destarte, garante serem ambos (o óleo diesel, que é utilizado nos geradores e o óleo mineral, que é utilizado como desmoldante) insumos utilizados no processo produtivo, de modo que é permitida a tomada do crédito de ICMS, dada a própria característica de não cumulatividade do tributo.

Assim, dado o evidente equívoco do autuante, pede que a infração em testilha seja julgada improcedente.

Fala que na infração 02 a acusação é de ter recolhido a menor o ICMS em razão da aplicação de alíquota diferente da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Ressalta que na prática, todavia, a autuação fora lavrada porque o autuante identificou a existência de Notas Fiscais de vendas de macarrão em que houve o destaque de ICMS a 7%, relativamente a operação própria, ao invés de 12%.

Plota planilhas sintética e analítica que o ilustre autuante fez acompanhar o Auto de Infração.

Como visto, o erro apontado na autuação teria sido o fato de que, em algumas notas fiscais de

venda, ter utilizado a alíquota de 7% ao invés da alíquota de 12%.

Aduz que este equívoco de parametrização (que efetivamente ocorreu) não prejudicou o Estado da Bahia, haja vista possuir regime especial, que na forma estabelecida pelo artigo 377, § 2º do RICMS determina a utilização da alíquota de 7% para todas as suas operações próprias com produtos derivados de trigo.

Assim, a utilização da alíquota de 7% ou de 12% em nada modifica o *quantum* do ICMS que será apurado em razão da operação própria, realizadas com produtos derivados de trigo, conclui.

Logo, sustenta não há imposto recolhido a menor, pois a alíquota utilizada nas Notas Fiscais listadas nesta infração não interfere na apuração do imposto que haverá de ser feita sempre pela utilização da alíquota de 7%.

De mais a mais, a autuação mostra-se de difícil compreensão, argui, dado que o autuante se vale, para fins de apuração nas planilhas sintética e analítica, de documento (planilha) do Estado do Mato Grosso do Sul em que a descrição em nada corresponde com a descrição da autuação. Conforme é possível ler da Figura 6, a planilha tem como descrição “Débito a menor - Erro na aplicação da alíquota (CFOP versus UF) - Lista de notas fiscais/itens”.

Considera não é possível compreender qual teria sido o erro de CFOP versus UF. E qual a ligação disso com a acusação da autuação, que é “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”.

Conclui, então que, ou o autuante utilizou uma planilha modelo e deslembrou de alterar o cabeçalho e a descrição ou trata-se de uma acusação absolutamente sem sentido, dado que, como visto, o efetivo equívoco da impugnante não gerou prejuízo ao Fisco baiano.

Quanto a infração 03, indica que o presente Auto de Infração pretende cobrar multa do artigo 42, XIII-A, “I” da Lei nº 7.014/96 ao fundamento de infração ao artigo 250 do RICMS, relativamente aos meses de 08/2020 e 09/2020.

Ocorre que mesma pretensão teve o Auto de Infração nº 293575.0005/21-2, conforme se lê do excerto apresentado.

Ressalta não poderem dois Autos de Infração diferentes pretender identificar a mesma infração, apenando o contribuinte por duas vezes, havendo, aqui, claro *bis in idem*, o que o leva a pedir, pois, a anulação desta autuação.

Acaso ultrapassada a nulidade acima escandida, requer a declaração da sua improcedência haja vista ter entregado as EFD no prazo de lei, e para comprovar, de logo anexa os recibos de entrega das EFD dos meses de agosto e setembro de 2020 (DOC. 7 e DOC. 8, respectivamente).

Só o fato de tais EFD terem sido entregues dentro do prazo impede a aplicação da sanção imaginada pelo autuante, visto que, para incidir a pena do inciso XIII-A, alínea “I” é necessário que o contribuinte tenha falhado em apresentar no prazo, a documentação fiscal devida.

Em razão de tudo quanto o exposto, pede pelo reconhecimento da total improcedência do Auto de Infração.

Reitera o pedido de diligência fiscal acaso não se acate a argumentação fática e o conjunto probatório anexado a esta impugnação.

Protesta, ainda, por todos os meios de prova em direito admitidos, indicando, de logo, juntada posterior de documentos e demonstrativos, pareceres, decisões dos Tribunais Administrativos e Judiciais, inclusive em contraprova, diligências, exames, vistorias e revisão do lançamento.

Acostou documentos de fls. 53 a 114 que suportariam a sua argumentação defensiva.

Informação Fiscal prestada às fls. 117 a 119 pelo autuante, após resumir a autuação e os principais pontos defensivos apresentados, assevera na infração 01, não proceder a argumentação da



autuada quanto ao óleo diesel pelo fato de a mesma utilizar códigos/descrições distintas para aplicações diversas do óleo diesel.

Aponta que os códigos utilizados, conforme a própria escrita fiscal da autuada, são (ver documento em anexo):

- 2.3.16.0001 - Diesel B S-10 para Caminhões;
- 2.3.03.0002 - Diesel B S-10 para Gerador.

Diz se poder facilmente verificar que o óleo diesel constante do levantamento realizado é aquele destinado a frota de caminhões, código 2.3.16.0001 (conforme fl. 9 que destaca), cujo crédito não pode ser aproveitado.

Desta forma, conclui não proceder a argumentação da autuada que o óleo diesel era destinado aos geradores de energia elétrica do estabelecimento.

Quanto ao óleo lubrificante das máquinas, sustenta já estar pacificado por este Conselho que se trata de mercadoria de uso e consumo para o bom funcionamento do estabelecimento, e não constitui insumo para a fabricação do produto pela autuada.

Assim, não há que se falar em crédito pelas aquisições deste produto, finaliza, se posicionando no sentido de que, pelo exposto, a presente infração deve ser integralmente mantida.

Em relação à infração 02, aponta ter a autuada reconhecido o erro na alíquota usada/aplicada nas Notas Fiscais do levantamento, porém alega que não houve repercussão no valor do imposto recolhido, em virtude da alíquota final aplicável as saídas, por conta do regime especial que possui, ser de 7%.

Contesta tal entendimento, uma vez que a autuada (convenientemente) não detalhou como faz a apuração do imposto de forma a garantir a alíquota efetiva de 7% nas saídas.

Explica que as Notas Fiscais de saída devem destacar o imposto usando alíquota de 12%, a fim de atender exigência regulamentar específica. Ao final do mês, o valor total desses impostos destacados nos documentos de saída é transferido a débito no RAICMS. Então, a autuada lança como outros créditos no RAICMS o valor correspondente a 5% das vendas/saídas realizadas.

Ao assim agir, garante uma alíquota efetiva de 7% sobre as saídas realizadas.

Entretanto, conclui que o uso equivocado da alíquota de 7% nas Notas Fiscais de saída, além de não atender à exigência regulamentar, resultaria numa alíquota efetiva de 2% sobre as saídas! Desta forma, não procede a alegação da autuada e a autuação/infração deve ser integralmente mantida.

Por fim, para a infração 03, esclarece que a cobrança desta multa, além daquela reclamada no supracitado Auto, se deve ao fato da legislação (artigo 42, inciso XIII-L da Lei nº 7014/96) estabelecer que se deve cobrar cumulativamente a multa fixa e a multa de 1% sobre as saídas ou entradas, conforme transcrição realizada.

Com relação aos recibos de entrega dos arquivos, remete aos Conselheiros à informação fiscal prestada no Auto de Infração nº 293575.0005/21-2, com sua totalidade, anexa.

Desta forma, a infração deve ser mantida na íntegra, finaliza.

Tendo sido constatado, por ocasião da sessão de julgamento realizada em 17 de agosto de 2023 que as peças processuais encartadas na mídia de fl. 12 se encontravam incompletas, impedindo a verificação pretendida, além do que a EFD apresentada se encontrava protegida por senha, foi o processo convertido em diligência para a Inspeção de origem, a fim de que fosse apresentada pelo autuante mídia contendo todos os elementos que suportaram a acusação fiscal no presente feito, inclusive a EFD de forma a propiciar a sua leitura, para que os julgadores tivessem acesso pleno ao seu conteúdo, bem como os demonstrativos analíticos e sintéticos em formato editável, de forma a propiciar eventuais alterações em seus valores (fl. 125).

À fl. 128, o autuante tem como cumprida a diligência, diante de ter apensado mídia CD contendo as senhas dos arquivos zipados da EFD, bem como as planilhas analíticas e sintéticas em formato Excel relativas às infrações arroladas no feito.

Juntou mídia de fl. 127.

O processo foi encaminhado pelo órgão de preparo para o CONSEF em 08/11/2023 (fl. 130), recebido no CONSEF em 17/11/2023 e distribuído a este relator em 21/11/2024 (fl. 130-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

Compareceu ao julgamento, para fins de sustentação oral, o advogado da empresa, Dr. Matheus Moraes Sacramento, OAB/BA 21.250, o qual basicamente reitera a argumentação defensiva já posta, em relação às infrações impugnadas.

Rebate a assertiva de ser o óleo diesel autuado relativo a uso nos caminhões, tal como afirmado na acusação. Quanto ao óleo mineral, diz ser um fluido de processo, desmoldante para as massas longas (macarrão).

Na infração 02, reconhece o erro de parametrização, reiterando possuir regime especial de apuração do ICMS, sendo que tal erro não importou em prejuízo a Fazenda Pública, sendo a arguição do autuante na informação fiscal, desprovida de qualquer prova.

Menciona que o CONSEF já decidiu em relação a tributação do macarrão, em sentido contrário ao da acusação.

Quanto a infração 03, reitera o *bis in idem*, além do que as EFD foram entregues no prazo legal, não tendo a infração acontecido na prática.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura e transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de Termo de Intimação Documentos em 15/04/2021, de acordo com o documento de fls. 07 e 07-v.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 08 a 11 dos autos, bem como na mídia de fl. 129.

Já a Ciência do lançamento, ocorreu em 02/01/2023, pelo recebimento através de Aviso de Recebimento (AR), de Intimação da Lavratura, em 18/10/2021 (fls. 15 e 16).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito à ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório, adianto.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Em relação ao pleito defensivo para a realização de diligência, indefiro, à vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”. (Grifei).*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais recebidas e emitidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da mesma, caso deferida, e o que deveria ser devidamente analisado, acaso acatado.

Além do mais, existe vedação em se deferir diligência para verificar fatos vinculados à escrituração fiscal, conforme previsão do artigo 147, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, já reproduzido em linhas acima.

Inexistindo questões preliminares a serem analisadas, adentro na análise de mérito da autuação.

Quanto a infração 01, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal, tendo a empresa autuada contestado o lançamento quanto ao óleo mineral EMCAPLUS e o óleo diesel utilizado para fornecer de forma suplementar energia elétrica ao parque industrial.

Em relação inicialmente ao óleo diesel utilizado na geração de energia elétrica da planta industrial, em substituição a energia elétrica adquirida da COELBA, que, segundo a defesa representa economia para o processo produtivo, tendo em vista o plus na tarifa de energia elétrica cobrado pela concessionária em períodos de pico no consumo de energia, vemos a seguinte disposição contida na Lei nº 7.014/96:

*“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

*(...)*

*III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) a partir de 1º novembro de 1996:*

(...)

2 - quando consumida no processo de industrialização”.

Ainda que o conceito de energia elétrica esteja comumente associado ao da energia hidrelétrica, algumas observações a respeito são tidas como pertinentes.

A primeira delas é quanto ao conceito de energia elétrica que pode ser definida como uma forma gerada a partir do movimento de partículas carregadas, através de um elemento condutor, sendo proveniente das correntes elétricas, que nada mais são do que fluxos de cargas derivados da diferença de potencial (DDP) ou tensão elétrica em um condutor.

A forma de geração pode ser feita a partir de diversas fontes, as quais podem se apresentar como renováveis e não renováveis de energia, passando pela etapa de transmissão e distribuição até a chegada ao usuário final.

Se caracterizando como um dos principais tipos de energia utilizados no mundo, se apresenta como uma forma de energia flexível e de alta cobertura espacial.

Contrariamente ao senso comum, que tende associar o conceito de energia elétrica àquela gerada a partir das usinas hidrelétricas, esta é apenas uma das formas de sua obtenção, lembrando que em vários outros países, por exemplo, a fonte de geração de energia elétrica, deriva de usinas termoeletricas, ou até mesmo de usinas nucleares.

Assim, temos que os diversos tipos de energia elétrica, podem ser determinados de acordo com a sua fonte de geração, que, como já visto, podem ser renováveis ou não renováveis.

Assim, por exemplo, temos a energia hidroelétrica, gerada a partir da força das águas, que impulsionam as turbinas que produzem a energia, a partir da energia potencial da água transformada em energia cinética, e a seguir, em energia elétrica, sendo uma das formas mais puras e menos danosas ao meio ambiente quanto a sua obtenção.

Temos, de igual modo, a energia eólica, oriunda da força dos ventos, igualmente forma limpa de obtenção de energia elétrica, e que vem se difundindo de maneira bastante grande nos últimos anos, a se ver pelos inúmeros parques eólicos espalhados pelo país.

Uma outra forma que tem se difundido quanto a geração de energia elétrica é a energia solar, gerado pelo calor do sol e captados por células fotovoltaicas, que transformam este calor em energia térmica ou fotovoltaica, sendo, igualmente, forma limpa de energia.

Por fim, neste rol exemplificativo, podemos citar a energia termoeletrica ou termelétrica, cuja geração decorre do calor obtido a partir da queima de combustíveis, que tanto podem ser originários de fontes renováveis, como biomassa, como, de igual modo, de fontes não renováveis, como combustíveis fósseis, a exemplo dos derivados do petróleo, como é o óleo diesel.

Este é o caso específico do autuado, que através de geradores movidos a óleo diesel, produz energia elétrica, e na forma do acima mencionado artigo da Lei nº 7.014/96, entende pertinente a utilização do crédito fiscal quanto as aquisições deste combustível quando destinado a tal geração de energia.

Ditas estas palavras, ao julgador parece inexistir qualquer dúvida quanto a possibilidade de aproveitamento de tais créditos fiscais, condicionados ao fato de serem utilizados em determinados momentos do dia para a geração da energia elétrica utilizada na planta industrial do sujeito passivo, sabidamente contribuinte que produz massas alimentícias.

Veja-se que a legislação fala em energia elétrica, não especificando o tipo de sua obtenção, o que leva o entendimento a ser *lato sensu*, quanto a origem da energia, quer hidroelétrica, quando fornecida pela COELBA, quanto solar, eólica ou termoeletrica, como no caso sob exame.

Assim, entendendo pertinente o arrazoado defensivo quanto a possibilidade do uso do crédito fiscal em tal situação, que segundo o próprio autuante, corroborando assertiva defensiva é discriminado de forma apartada daquele óleo combustível utilizado nos veículos da empresa, de forma que as



glosas realizadas quanto a tal uso do óleo diesel (geração de energia elétrica), devem ser devidamente afastadas da autuação, na hipótese de terem sido lançadas pelo autuante.

Todavia, da leitura do demonstrativo da infração elaborado e inserido na mídia entregue ao sujeito passivo, constato inexistir qualquer cobrança relativa ao óleo diesel utilizado nos geradores de energia elétrica pela empresa, apenas cobranças relativas aos créditos fiscais de óleo diesel a serem usados nos caminhões da autuada, motivo pelo qual passo a analisar as mesmas neste instante.

Já as aquisições de óleo diesel destinadas a abastecimento dos veículos da autuada (BS 10 para caminhões), o entendimento é o de que, diferentemente do diesel utilizado nos geradores de energia elétrica do estabelecimento fabril, efetivamente, se constituem em produtos consumidos pelo estabelecimento, sem qualquer influência ou interferência no processo industrial realizado pela empresa, e que, portanto, segundo entendimento já pacificado neste Conselho, e arrazoadado anteriormente desenvolvido, devem ser mantidos no levantamento tal como apontados, sendo plenamente considerados como material de consumo, e por conseguinte, inadmitida a apropriação do crédito fiscal correspondente a tais aquisições.

Quanto ao produto EMCAPLUS, que vem a ser um óleo mineral, derivado do petróleo, também conhecido como óleo base, parafina líquida, óleo branco ou vaselina líquida, sendo obtido a partir de processo de destilação do petróleo bruto em pressão atmosférica, resultando numa mistura complexa de hidrocarbonetos (parafinas, naftalenos e diversas moléculas constituídas de carbonos e hidrogênios), que é de onde sai o óleo mineral.

Estes óleos minerais são muito conhecidos por suas aplicações em cosméticos, medicamentos e alimentos, como no caso da autuada, que, inclusive, explica de forma clara a sua utilização no processo industrial.

No caso específico do EMCAPLUS 070 LF, produto cujo crédito foi glosado pelo autuante, como se percebe na mídia de fl. 129, se trata de produto *“Incolor (Saybolt + 30 Color), inodoro e não-fluorescente à luz do dia, cumprindo com os padrões do FDA e da USP de parâmetros para a neutralidade e parafina sólida, compostos polinuclear e o conteúdo das substâncias facilmente carbonizadas. Ideal para o uso em alimentos, agroquímicos, cosméticos e cuidados pessoais, farmácia e uso veterinário, líquidos funcionais, resinas, matérias têxteis e tintas, adesivos e derretimentos quentes”*, de acordo com informação contida no endereço eletrônico da rede mundial de computadores [www.ulprospector.com/pt/la/PersonalCare/Detail/5405/199154/EMCaplus-070-LF](http://www.ulprospector.com/pt/la/PersonalCare/Detail/5405/199154/EMCaplus-070-LF).

A reforçar seu entendimento defensivo de que tais produtos comportariam a utilização do crédito fiscal, o sujeito passivo acostou Laudo Técnico de fl. 95.

Segundo o autuante, uma das razões para a manutenção dos valores autuados, decorreria do entendimento do CONSEF quanto a impossibilidade de apropriação do crédito fiscal.

Ocorre que o STJ, no intervalo entre a lavratura do Auto de Infração e a instrução do processo até chegar a esta fase de julgamento, ao apreciar Embargos de Divergência em Agravo de Recurso Especial nº 1.775.781-SP, em julgamento realizado em 11/10/2023, pela sua 1ª Seção, sob a relatoria da Ministra Regina Helena Costa, assim decidiu:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia*

tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radcada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que ‘divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia’.

III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim.

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

V - Embargos de Divergência providos”.

Do voto condutor, destaco os seguintes trechos:

“Cuida-se, na origem, de ação proposta pelo rito ordinário, cujo pedido de obtenção de crédito decorre da não cumulatividade do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sob a égide da Lei Complementar n. 87/1996. As contribuintes dedicam-se: (i) ao cultivo de cana-de-açúcar; (ii) à fabricação de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos de cana-de-açúcar; e (iii) à produção de energia elétrica (fls. 43e; 1.610e; e 1.675e).

(...)

Controverte-se, portanto, acerca de creditamento de ICMS, no processo fabril de empresa do setor sucroalcooleiro, oriundo da aquisição dos itens acima descritos (fio agrícola, facas, martelos etc.). O ponto a ser desvendado refere-se ao direito à obtenção de crédito no tocante aos materiais (produtos intermediários), os quais são consumidos ou desgastados gradativamente durante o processo produtivo, não integrando o produto final.

(...)

Com efeito, o critério da essencialidade ou relevância considera a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, de igual modo considerada como critério informador da não cumulatividade, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção.

Aliomar Baleeiro doutrina que insumo é ‘uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final’ (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405/406 – destaques do original).

Sendo o insumo mercadoria indispensável à atividade da empresa, inarredável que a soma decorrente dessa aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte.

(...)

Portanto, é necessário ter presente que a Lei Complementar n. 87/1996 não sujeita à restrição temporal do art. 33, I, o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa. Assim é porque o atributo eleito como distintivo pelo Fisco – desgaste gradual – mostra-se insuficiente para desqualificar a essencialidade do produto intermediário diante do processo produtivo, uma vez que tal material concorre direta e necessariamente para o desenvolvimento da matriz produtiva, afastando, por conseguinte, a regra do art. 33, I, da Lei Kandir, a qual condiciona, a termo futuro, a compensação de crédito.

Desse modo, os materiais adquiridos para a consecução do objeto social da empresa não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, resta inaplicável a restrição temporal do art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ademais, tal dispositivo deve ser interpretado tendo em foco o caráter indiscutivelmente restritivo da norma, exatamente para não ampliar a regra, limitante do exercício do direito ao creditamento, quanto a material diretamente utilizado na atividade econômica das contribuintes.

(...)

Ocorre que a Lei Complementar n. 87/1996, em relação à disciplina legal anterior – Decreto-Lei n. 406/1968 e Convênio ICM n. 66/1988 –, ampliou as creditação de ICMS, permitindo a compensação concernente à aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, ainda que não ocorra: (i) o consumo imediato e integral do item; (ii) bem como a integração física ao produto, por exemplo o açúcar.

Nesse aspecto, relevante consignar, a título de premissa, que a essencialidade do item obtido para viabilizar a atividade-fim da indústria informa a sistemática de compensação do ICMS, cumprindo sublinhar, uma vez mais, o teor do disposto (i) no § 1º, do art. 20: “Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias [...] que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento; e (ii) no inciso III do art. 21 ‘O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que [...] a mercadoria entrada no estabelecimento: vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento’.

Adequado, portanto, o deslinde radicado nos paradigmas, mormente por ter sido prestigiado, naqueles precedentes, o critério da essencialidade dos materiais utilizados na consecução da atividade-fim da indústria, consoante disciplina normativa do ICMS (arts. 20, 21 e 33, todos da Lei Complementar n. 87/1996).

(...)

Logo, à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim.

Assim, os aludidos materiais não se sujeitam à limitação temporal do art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

Posto isso, DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA, para: (i) assentar a prevalência do entendimento jurisprudencial que reconhece, sem a limitação temporal do art. 33, I, da LC n. 87/1996, o direito ao creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa; e (ii) determinar o retorno dos autos ao tribunal de origem, da mesma forma como se procedeu nos recursos dos acórdãos paradigmas, a fim de que se reexamine o pleito das contribuintes”.

Quanto ao STF, Corte Maior, no julgamento do ARE 1.404.867, tendo por relatora a Ministra Rosa Weber, em julgamento ocorrido em 22/08/2023, no Tribunal Pleno, por unanimidade, decidiu a respeito da matéria:

*“A controvérsia, conforme já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais. Compreensão diversa demandaria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem e a reelaboração da moldura fática delineada, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário”.*

Ou seja: considera a matéria infraconstitucional e dependente da análise de provas apresentadas.

Esta posição reforça e robustece o entendimento do STJ quanto ao tema.

No mesmo sentido, a Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, em inúmeros pareceres jurídicos, ante pedidos de diligências em casos assemelhados, como no Parecer Jurídico nº 006.10298.2024.0087465-21, se posiciona nos seguintes termos:

*“A 1ª seção do STJ, de forma unânime, colocou um fim à divergência existente entre as duas turmas, fixando o entendimento de que é possível o crédito referente à aquisição de materiais (produtos intermediários: a) empregados no processo produtivo; b) consumidos ou desgastados no processo produtivo, mesmo que gradativamente; c) desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa — essencialidade em relação à atividade-fim.*

*Da leitura do acórdão pacificador, depreende-se, de forma clara, que toda lógica atinente à possibilidade de creditamento, mesmo com destacado apelo à essencialidade, fixou-se na participação e consumo (gradativo ou imediato) do bem no processo produtivo da empresa, sempre vinculado a uma perspectiva de cumprimento do princípio constitucional da não-cumulatividade.*

(...)

Importante frisar, depois duma breve leitura da ementa acima, que, de forma clara, a nova orientação



*jurisprudencial do STJ sobre a questão não trouxe o requisito da essencialidade como única condição para fruição do crédito de produtos intermediários. A conjunção aditiva 'e' no texto não deixa qualquer dúvida que o requisito da essencialidade deve sempre atrelado ao processo produtivo, com o desgaste imediato ou gradativo do mesmo.*

*Logo, não há como se entender somente a essencialidade do produto intermediário como elemento definidor da fruição do crédito, tem-se, conforme descrito na ementa, que sempre existir uma participação do mesmo no processo produtivo do estabelecimento, preservando-se, desta forma, a lógica do crédito físico para concreção da não-cumulatividade.*

*Neste diapasão, o posicionamento trazido com a nova decisão pode ser dissecado nas seguintes conclusões: a) os produtos adquiridos consumidos ou desgastados, **mesmo que gradativamente**, no processo produtivo da empresa darão direito ao crédito; b) a concessão do crédito se dará mediante comprovação da essencialidade dos produtos na realização do objeto social da empresa, uma vez vinculado ao processo produtivo da mesma; c) a concessão do crédito dependerá da verificação e comprovação da essencialidade dos produtos no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente; d) a concessão do crédito **não ficará** adstrita aos produtos que integrem ou entrem em contato diretamente com o produto final do contribuinte, sendo passíveis de crédito, assim sendo, os produtos utilizados em linha marginais, desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumação ou desgaste imediato ou gradativo.*

*Nunca é demais ressaltar que toda mecânica do crédito fiscal, um dos elementos da equação matemática da não-cumulatividade, deve ter como premissa básica e lógica para sua concreção, a existência de mais de um ciclo na cadeia de circulação econômica até o consumo final, seja por continência na outra mercadoria pelo processo fabril, seja por consumo, gradativo ou integral, no processo produtivo.*

*Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da ideia do consumo, avançando para possibilidade do crédito diante dum consumo gradativo, para além do imediato e integral, e, por fim, da desnecessidade da integração e contato com o produto final". (Grifos originais).*

Assim, tanto a decisão do STJ, quanto o posicionamento da PGE representam um novo olhar e entendimento sobre a matéria, cuja obrigatoriedade no seguir não se apresenta como impositiva, até pela ausência de declaração quanto a repercussão geral, mas se constitui em medida de cautela e prudência ante eventual sucumbência da Fazenda Pública nas discussões judiciais, servindo também de suporte, para a posição adotada quanto ao óleo diesel destinado ao uso nos caminhões da empresa autuada.

Desta maneira, acolho o argumento defensivo quanto ao produto EMCAPLUS, devendo o mesmo ser retirado do levantamento elaborado pelo autuante.

Tecidas estas considerações, a infração 01 é tida como parcialmente subsistente no valor de R\$ 16.133,19, após os ajustes apontados como necessários, de acordo com o seguinte demonstrativo:

MÊS	Exercício de 2017	Exercício de 2018	Exercício de 2019	Exercício de 2020
JANEIRO	0,00	0,00	0,00	0,00
FEVEREIRO	0,00	0,00	0,00	0,00
MARÇO	0,00	2.789,28	0,00	0,00
ABRIL	0,00	0,00	5.319,87	0,00
MAIO	4.882,14	0,00	0,00	0,00
JUNHO	0,00	2.912,94	0,00	0,00
JULHO	0,00	228,96	0,00	0,00
AGOSTO	0,00	0,00	0,00	0,00
SETEMBRO	0,00	0,00	0,00	0,00
OUTUBRO	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVEMBRO	0,00	0,00	0,00	0,00
DEZEMBRO	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>4.882,14</b>	<b>5.931,18</b>	<b>5.319,87</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL DO AUTO DE INFRAÇÃO (Exercícios de 2017 a 2020)</b>				<b>16.133,19</b>

Em relação à infração 02, a acusação é quanto a recolhimento a menor do ICMS, pela aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas.

O contribuinte se insurge contra a mesma, arguindo a sua improcedência, pelo fato de não ter a sua prática implicado em qualquer redução da arrecadação do tributo, bem como pelo fato de



possuir regime especial de tributação, ao passo que o autuante confirma os termos da acusação, mantendo a infração de forma integral.

O deslinde da matéria se resume apenas a análise dos fatos e documentos de saídas emitidos pela empresa.

Inicialmente, a própria autuada confirma que em algumas Notas Fiscais o imposto destacado referente à operação própria, o foi na alíquota de 7%, ao invés de 12%, refutando, entretanto, ter tal equívoco de parametrização prejudicado a Fazenda Pública, uma vez possuir regime especial concedido com base no artigo 377 do RICMS/12, o que tornaria inócuo em termos de resultado, ter tributado os produtos (macarrão) a 7% ou 12%, o que tornaria a acusação sem sentido.

Consta nas fls. 96 e 97, cópia do Parecer DITRI Nº 6688/2012, o qual procedeu, de ofício, alteração no regime especial concedido pelo Parecer DITRI Nº 2960/2001, para apuração e reapuração do ICMS referente às aquisições de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, nos termos do artigo 506-E do RICMS então vigente.

Já nas fls. 98 e 99, consta o Parecer DITRI Nº 3667/2016, o qual estabelece as regras para apuração do ICMS nas operações com farinha de trigo, e revogando o Parecer DITRI/GETRI Nº 29063/2015.

Note-se que a autuação recaiu sobre as saídas de produtos derivados de farinha de trigo (macarrão), ao passo que os regimes especiais acima nominados dizem respeito a tributação de farinha de trigo, matéria prima dos produtos autuados.

O autuante, em sua informação fiscal, explicita a prática adotada pela empresa, que na sua visão representa elisão fiscal, de tributar as saídas a 12%, e no momento da apuração mensal do imposto o valor é lançado a débito no Registro de Apuração do ICMS, se creditando do percentual de 5% sobre as saídas, e que ao tributar as saídas a 7%, ao se creditar dos 5%, o resultado é uma tributação não correspondente a 7%, mas sim, a 2%, daí a autuação.

Analisando o demonstrativo encartado no Auto de Infração, verifico que o autuante lançou como diferença simplesmente a subtração do valor do imposto calculado a 12% nas operações, dos valores calculados a 7%, resultando numa diferença de 5% sobre o valor de cada operação, ao invés dos 3% de que deveria ser, segundo sua própria informação, sem qualquer explicação ou esclarecimento quanto aos créditos de 5% que assevera ser a prática da autuada se creditar na apuração mensal.

Tal fato, salvo melhor juízo, inquina a meu sentir a acusação de insegurança quanto aos valores efetivamente lançados e que seriam devidos pela empresa, além de se constituírem em claro cerceamento do direito de defesa, ainda que a autuada esteja de posse dos arquivos dos livros fiscais, quanto ao método de apuração do imposto utilizado pelo autuante.

Com essas observações, vejo como nítida a insegurança na acusação, especialmente quanto aos valores de base de cálculo, que mereceriam melhor explicação e esclarecimento, diante dos fatos arrolados, especialmente pelo autuante, razão pela qual entendo nula a infração, nos termos contidos no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99:

*“Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.*

Por fim, quanto a infração 03, que versa sobre a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a defesa sustenta ter havido cobrança em duplicidade, pelo fato de que em outro Auto de Infração lavrado pelo mesmo autuante contra a empresa, ter sido lançada cobrança de multa decorrente da mesma prática (falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD nos prazos previstos na Legislação Tributária), nos meses de agosto e setembro de 2020, com imposição da multa de R\$ 1.380,00 por cada período em que não teria sido entregue.

Em relação a tal fato, cujo argumento não foi acolhido pelo autuante quando da sua informação fiscal, esclareço que, de fato, no Auto de Infração nº 293575.0005/21-2, que em julgamento realizado em 26/01/2024, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que resultou no Acórdão CJF Nº 0021-12/24-VD, ao apreciar em Recurso de Ofício decisão contida no Acórdão JJF Nº 0097-01/23-VD, prolatada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, assim decidiu à unanimidade de seus membros:

*“EMENTA: ICMS. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD. MULTA. Restou comprovado nos autos que os arquivos questionados foram entregues antes do início da ação fiscal. Infração insubsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.*

Do voto condutor, extraio o seguinte trecho, ao reproduzir o voto da instância de piso:

*“O autuante reconheceu a necessidade de uma manifestação da área de automação fiscal, aduzindo que as EFDs dos meses de 08 e 09/2020 não constavam da base de dados da Sefaz, uma vez que em consulta ao sistema EFDG verificou que os referidos arquivos somente foram carregados em 29/07/2021 (fls. 42/43), embora constem datas de recepção anteriores (24/09/2020 e 25/10/2020, respectivamente – fls. 34 e 36).*

*Considerando as divergências acima apontadas, esta JJF converteu o processo em diligência à SAT/DPI/GECIF, para que fossem informadas as efetivas datas de entrega das EFDs de 08 e 09/2020, por parte do autuado, inclusive anexando as devidas comprovações.*

*Atendendo ao solicitado, o gerente da GECIF informou à fl. 51, que conforme os Relatórios de Arquivos entregues (fls. 52 e 53), verifica-se que o contribuinte entregou as EFDs originais, dos meses de agosto e setembro/2020, em 24/09/2020 e 25/10/2020, respectivamente.*

*Acrescentou que foram entregues, ainda, arquivos retificadores, para os dois períodos, em 04/01/2021.*

*Portanto, restou confirmado que os arquivos questionados, foram entregues antes do início da ação fiscal, em 15/04/2021 (Termo de Intimação à fl. 04), não subsistindo a infração em comento.*

*Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

E continua o voto do ilustre Relator:

*“Na análise revisada por esta instância, constatei que realmente o contribuinte tem total razão, o mesmo entregou suas EFDs (agosto e setembro) encaminhou no prazo previsto em lei, conforme fls. 33/36, documentos já expostos na impugnação, no qual em primeiro momento o fiscal autuante não acolheu, solicitando a devida análise por parte do setor informatizado da SEFAZ.*

*Na informação fiscal, o autuante anexa documento (fls. 42/44) onde alegou que não constava as referidas EFDs, constavam todos os outros meses, com exceção dos meses da autuação em questão. No entanto, após revisão posta pela JJF, através de diligência à SAT/DPI/GECIF, foi constatado nas fls. 52-53, que além de ser entregue no prazo regulamentar, o contribuinte também efetuou a retificação das mesmas antes mesmo do tempo da ação fiscal para a lavratura ou não da autuação (data da retificação foi em 04/01/2021), como também antes do registro do Auto de Infração.*

*Acredito que o problema do ocorrido foi o próprio sistema da SEFAZ não ter sido carregado em tempo hábil, quando o contribuinte ora recorrido, já estava em ação fiscal, sendo que a atualização deveria ter efetivado neste intervalo de tempo e não observado pelo fiscal autuante durante a ação fiscal em relação esta questão.*

*Considerando que foram sanadas todas as incorreções da autuação, com a devida diligência solicitada, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto no sentido de manter a Decisão recorrida em sua inteireza”.*

Daí se conclui que, contrariamente a alegação defensiva, inexistente cobrança em duplicidade, diante dos termos do artigo 42, inciso XIII-A, alínea “I” da Lei nº 7.014/96, que trata da apenação pela falta de entrega da EFD:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*(...)*

*l) R\$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do*

*valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada”. (Grifei).*

Ou seja, a legislação dispõe sobre a cobrança de forma cumulativa, da multa de R\$ 1.380,00 por período não entregue e de forma cumulativa (cobrança do presente Auto), a cobrança de 1% do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas (cobrança no Auto mencionado pela defesa), em cada período de apuração, descabendo se falar em *bis in idem*, ou cobrança em duplicidade, e por consequência, em nulidade da infração.

Todavia, devidamente comprovado que as EFD foram efetivamente entregues de forma tempestiva, inclusive diante da apresentação pelo contribuinte dos recibos de fls. 100 a 103, descabe a imposição da multa ora discutida, o que torna a infração 03, improcedente.

Pelos expostos motivos aduzidos no presente voto, o Auto de Infração há de ser tido como PARCIALMENTE SUBSISTENTE em R\$ 16.133,19, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$	16.133,19
Infração 02 R\$	0,00
Infração 03 R\$	0,00

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293575.0002/21-3, lavrado contra **PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 16.133,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR